Muhibbah Engineering (M) Bhd lwn Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri

MAHKAMAH TINGGI (KUALA LUMPUR) — PERMOHONAN BAGI SEMAKAN KEHAKIMAN NO WA-25–71–01 TAHUN 2020
MARIANA YAHYA H
15 OKTOBER 2020

Undang-Undang Pentadbiran — Semakan kehakiman — Permohonan — Sama ada keputusan responden adalah ultra vires, menyalahi undang-undang, tidak sah, bercangggah dengan undang-undang, dan/atau melebihi kuasa, adalah tidak rasional dan/atau tidak munasabah, serta dibuat tanpa mengambil kira jangkaan sah pemohon — Sama ada permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman boleh diberikan kepada pemohon sekiranya terdapat remedi alternatif — Akta Cukai Pendapatan 1976 ss 33, 39, 44A, 91 & 96

Ini merupakan permohonan untuk perintah kebenaran bagi semakan kehakiman bagi keputusan responden melalui surat 20 Januari 2020. Pada atau sekitar 29 November 2018 hingga 18 Jun 2019, responden telah meminta dokumen sokongan bagi notis taksiran tahun 2015 hingga 2017. Pemohon kemudiannya telah memberikan dokumen-dokumen yang sewajarnya melalui surat dan emel. Pada 3 Julai 2019, responden telah menyelesaikan audit cukai ke atas pemohon dan mengemukakan penemuan awal audit kepada pemohon di mana responden tidak membenarkan potongan perbelanjaan terakru projek di bawah s 39(1)(b) Akta Cukai Pendapatan 1967 ('ACP 1967') dan memaklumkan pemohon bahawa kekurangan yang diserah di bawah relif kumpulan dalam tahun taksiran 2015 dan 2016 juga dilaraskan. Walaupun telah beberapa kali memberikan penjelasan kepada responden, namun responden telah pada 20 Januari 2020 membangkitkan notis-notis taksiran yang dipertikaikan bagi tahun taksiran 2015 dan 2016 dan notis tidak kena cukai bagi tahun taksiran 2017. Tidak berpuas hati dengan keputusan responden tersebut, maka pemohon telah memfailkan permohonan semakan kehakiman ini atas alasan-alasan berikut: (a) responden tidak membenarkan pemotongan bagi perbelanjaan yang ditanggung oleh pemohon bagi perlaksanaan projek-projeknya (perbelanjaan terakru projek) di bawah s 33(1) ACP 1967. Responden mengambil kedudukan bahawa perbelanjaan terakru projek adalah bersifat peruntukan, maka tidak boleh dipotong; (b) akibat tidak membenarkan potongan perbelanjaan terakru projek, responden melaraskan jumlah kerugian yang berhak diserahkan oleh pemohon di bawah s 44A(1) ACP 1967 dan mengenakan cukai bersamaan dengan jumlah cukai yang didakwa kurang dituntut oleh pemohon dan syarikat berkaitan di bawah s 44A(9)(b) ACP 1967. Pada waktu yang sama, responden juga telah

membangkitkan notis taksiran ke atas syarikat berkaitan di bawah s 44A(9)(a) ACP 1967 bagi tahun taksiran 2015 dan 2016 bersamaan cukai yang dikenakan ke atas pemohon; (c) keputusan responden tersebut telah menambah keuntungan pemohon dan mengakibatkan penambahan liabiliti cukai berjumlah RM11,993,408.46 kepada pemohon bagi tahun taksiran 2015 dan 2016 dan mengurangkan jumlah kerugian dan elaun modal ('EM') yang boleh di bawa ke hadapan oleh pemohon bagi tahun taksiran 2017 dengan RM32,948,424 dan RM32,408,759 masing-masing; dan (d) keputusan responden adalah ultra vires, haram (*illegal*), tidak sah (*void*), menyalahi undang-undang (*unlawful*) dan/atau melebihi kuasa (*in excess of authority*). Isu untuk diputuskan oleh mahkamah adalah: sama ada permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman boleh diberikan kepada pemohon sekiranya terdapat remedi alternatif untuk merayu seperti yang diperuntukkan di bawah ACP 1967.

Diputuskan, menolak permohonan dengan kos:

(1) Mahkamah bersetuju dengan hujahan responden putatif bahawa ujian yang terpakai bagi permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman adalah bukan hanya setakat menentukan sama ada atau tidak kes yang boleh diperhujahkan tetapi perlu juga diambil kira sekiranya terdapat remedi alternatif untuk merayu seperti yang diperuntukkan di bawah s 99 dan/atau s 109H ACP 1967 (lihat perenggan 22).

(2) Dalam keadaan terdapat remedi alternatif melalui peruntukan undang-undang, mahkamah ini adalah terikat dengan keputusan mahkamah atasan yang menetapkan permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman hanya boleh dibenarkan sekiranya pemohon dapat membuktikan wujud keadaan khas iaitu jika terdapat kekurangan bidang kuasa yang jelas atau kegagalan untuk melaksanakan tugas statutori atau pelanggaran prinsip keadilan asasi yang serius (lihat perenggan 23).

(3) Mahkamah berpendapat tidak berlakunya kekurangan bidang kuasa untuk melaksanakan tugas statutori atau melanggar sebarang prinsip keadilan dilakukan oleh responden. Responden diberi kuasa di bawah s 91(1) ACP 1967 untuk membangkitkan sebarang cukai taksiran dan cukai taksiran tambahan. Responden juga berkuasa untuk mengeluarkan apa-apa notis taksiran sepertimana yang diperuntukkan di bawah s 96(1) ACP 1967. Tindakan responden mengeluarkan notis-notis taksiran tersebut adalah selaras dengan s 96(1) ACP 1967. Bagi mematuhi peruntukan s 96(4)(c)(iii) ACP 1967, responden juga telah mematuhi keperluan yang dinyatakan dengan memaklumkan hak rayuan kepada pemohon. Notis-notis taksiran tersebut yang dikeluarkan kepada pemohon telah dengan jelas menyatakan dan memaklumkan pemohon bahawa sekiranya pemohon tidak berpuas hati dengan taksiran yang dikenakan, pemohon dalam tempoh 30 hari selepas notis-notis taksiran

diserahkan, boleh merayu terhadap taksiran tersebut melalui Borang Q yang ditetapkan. Makluman juga dinyatakan bahawa cukai yang kena dibayar itu mestilah juga dibayar (lihat perenggan 25–26).

(4) Di dalam kes pemohon ini, keputusan responden yang tidak membenarkan perbelanjaan yang dituntut oleh pemohon tersebut seterusnya menyebabkan taksiran tambahan wujud adalah di dalam bidang kuasa responden untuk membuat keputusan sedemikian. Ianya bukan suatu keputusan atau tindakan yang bertentangan dengan undang-undang atau diluar bidang kuasa responden (lihat perenggan 32).

(5) Mahkamah ini berpendapat pemohon sepatutnya menggunakan haknya untuk merayu kepada PKCP di bawah s 99 ACP 1967. PKCP sebagai Mahkamah Khas dalam mengendalikan kes-kes rayuan cukai adalah selayaknya dirujuk untuk memutuskan isu-isu yang dibangkitkan oleh pemohon sebelum rayuan selanjutnya boleh diteruskan ke Mahkamah Tinggi dan Mahkamah Rayuan (lihat perenggan 36).

(6) Mahkamah berpendapat bahawa Parlimen mempunyai niatnya bagi penyelesaian dalaman bagi kes-kes percukaian Lembaga Hasil Dalam Negeri boleh dibuat dengan memberi kuasa kepada PKCP melalui peruntukan ACP 1967 tersebut. Melalui kes-kes yang diputuskan, peruntukan s 99 ACP 1967 ini hanya boleh dilangkaui sekiranya berlaku keadaan yang sangat luar biasa. Pemohon sewajarnya meneruskan dengan rayuannya di hadapan PKCP terlebih dahulu dan bukannya memfailkan permohonan semakan kehakiman di sini. Pemohon gagal menunjukkan bahawa syarat-syarat keadaan luar biasa tersebut telah diingkari oleh responden dalam mengeluarkan notis-notis taksiran dan penalti dan notis pemberitahuan yang dipertikaikan. Menimbang latar belakang kes ini, mahkamah ini tidak akan melaksanakan budi bicaranya untuk mendengar permohonan pemohon tanpa mengambil kira hak rayuan pemohon di bawah s 99 ACP 1967 didengar terlebih dahulu di hadapan PKCP (lihat perenggan 38–39).

[English summary

This was an application for leave for judicial review of respondents' decisions by letter 20 January 2020. On or around 29 November 2018 to 1 June 2019, respondent had requested supporting documents for 2015 to 2017 assessment notices. The applicant had then provided the appropriate documents via letter and email. On 3 July 2019, respondent completed the tax audit on the application and submitted preliminary audit findings to the applicant where respondent did not allow deductions for project accrued expenses under s 39(1)(b) of the Income Tax Act 1967 ('the Act'). The respondent informed the appellant request that the shortfalls assigned under the group's relief in the 2015 and 2016 assessment years were also adjusted. Although there had been

several explanations to respondents, the respondent on 20 January 2020 raised the disputed notices of assessment for the year of assessment 2015 and 2016 and the non-taxable notice for the year of assessment 2017. Dissatisfied with the respondent's decision, the applicant had filed a judicial review application for the following reasons: (a) respondent did not allow deduction for expenses incurred by the applicant for the implementation of the projects (project accrued expenses) under s 33(1) of the Act. The respondent took the position that the project was an expenditure, therefore it cannot be deducted; (b) since the respondent did not allow deductions for project accrued expenses, the respondent had adjusted the amount of losses entitled to be submitted by the application under s 44A(1) of the Act and imposed taxes equivalent to the amount of taxes claimed less claimed by the applicant and related corporations under s 44A(9)(b) of the Act. At the same time, the respondent had also raised a notice of assessment on related companies under s 44A(9)(a) of the Act for the year of assessment 2015 and 2016 equivalent to the tax imposed on the application; (c) the respondent's decision had increased the profit for the applicant and resulted in the increase of income tax liability amounting to RM11,993,408.46 to the applicant for the year of assessment 2015 and 2016 and reducing the total loss and capital that can be brought forward by the applicants for the year of assessment 2017 with RM32,948,424 and RM32,408,759 respectively; and (d) the respondent's decision was ultra vires, illegal, invalid, and/or exceeded the power. The issue to be decided by the court was: whether an application for judicial review may be granted to the application if there were alternative remedies to appeal as provided under the Act.

Held, dismissing the application with costs:

(1) The court agreed with the argument by the putative respondent that the test applicable to the application of leave for judicial review was not only to determine whether the case can be argued but should also be considered if there were alternative remedies to appeal as provided under s 99 and/or s 109H of the Income Tax 1967 ('the Act') (see para 22).

(2) In the event that there were alternative remedies through statutory provisions, this court was bound by the decision of the superior court which stipulates the application of leave for judicial review can only be allowed if the applicant can prove there were special circumstances ie if there was a clear lack of jurisdiction or failure to perform statutory duties or serious violation of fundamental justice principles (see para 23).

(3) The court was of the view that there was no lack of jurisdiction to perform statutory duties or violate any principle of justice performed by respondent. The respondent was authorised under s 91(1) of the Act to raise any assessment tax and additional assessment tax. The respondent was also authorised to issue any notice of assessment as provided under

s 96(1) of the Act. The act of respondent issuing such notices of assessment was in accordance with s 96(1) of the Act. To comply with the provisions of s 96(4)(c)(iii) of the Act, the respondent had also complied with the requirements specified by informing the applicant rights to the application. The notices of assessment issued had clearly stated that if the applicant was not satisfied with the assessment, the applicant within 30 days may appeal against the assessment in the prescribed Form Q. The notice was also stated that the tax payable must also be paid (see paras 25–26).

(4) In this case, the decision of the respondent did not allow the expenses claimed by the applicant thereby caused additional assessments to exist within the jurisdiction of respondent to make such decisions. It was not a decision or action that was against the law or outside the statutory power of the respondent (see para 32).

(5) The court was of the view that the applicant should exercise his right to appeal to the Special Commissioners of Income Tax ('PKCP') under s 99 of the Act. PKCP as a Special Court in handling tax appeal cases should be referred to decide the issues raised by the applicant before further appeal can be continued to the High Court and the Court of Appeal (see para 36).

(6) The court was of the view that parliament had intended for the internal settlement of taxation cases by Inland Revenue Board can be made by empowering the PKCP through the provisions of the Act. As decided by previous cases, the provisions of s 99 of the Act can only be skipped on exceptional circumstances. The applicant should proceed with his appeal before the PKCP in advance instead of filing a judicial review application here. The applicant failed to demonstrate exceptional circumstances had been rejected by respondent in issuing notices of assessment and penalties and notices of disputed notices. The court would not exercise its discretion to hear the application without regard to the right of appeal under s 99 ACP 1967 to be heard in advance before PKCP (see paras 38–39).]

Kes-kes yang dirujuk

Cheah Foong Chiew v Lembaga Jurutera Malaysia [1999] 3 MLJ 110, MR (dirujuk)

Dato' Sri Mohd Najib bin Tun Hj Abdul Razak v Attorney General & Ors [2020] 3 MLJ 114, MR (dirujuk)

Exxon Chemical (M) Sdn Bhd v Ketua Pengarah Dalam Negeri [2006] 1 MLJ 428; [2005] 4 CLJ 810, MR (dirujuk)

Government of Malaysia & Anor v Jagdis Singh [1987] 2 MLJ 185, MA (diikut)

Iskandar Coast Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri [2019] MLJU 429; [2019] 7 CLJ 143, MR (dirujuk)

Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Alcatel-Lucent Malaysia Sdn Bhd & Anor [2017] 1 MLJ 563, MP (dirujuk)
Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Bandar Nusajaya Development Sdn Bhd (2016) MSTC 30–117 (dirujuk)
Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Mudah.my Sdn Bhd [2017] 2 MLJ 197; [2017] 5 CLJ 283, MR (dirujuk)
Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Success Electronics & Transformer Manufacturer Sdn Bhd (2012) MSTC 30–039 (dirujuk)
Megarina Sdn Bhd v Enersafe Sdn Bhd [2002] 2 MLJ 180, MT (dirujuk)
Mercedes-Benz Malaysia Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri (2012) MSTC 30–052 (dirujuk)
Metacorp Development v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri [2011] 5 MLJ 447, MT (dirujuk)
National Land Finance Co-operative Society Ltd v Director General of Inland Revenue [1994] 1 MLJ 99; [1993] 4 CLJ 339, MA (dirujuk)
Palm Oil Research and Development Board Malaysia & Anor v Premium Vegetable Oils Sdn Bhd & another appeal [2005] 3 MLJ 97; [2004] 2 CLJ 265, MP (dirujuk)
R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Rukshanda Begum [1990] Crown Office Digest 109, MR (dirujuk)
Robin Tan Pang Heng @ Muhammad Rizal bin Abdullah (suing as public officer at Penang Turf Club) v Ketua Pengarah Kesatuan Sekerja Malaysia & Anor [2011] 2 MLJ 457, MP (dirujuk)
Society of La Salle Brothers v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri [2018] 1 MLJ 376; [2017] 8 CLJ 298, MR (dirujuk)
Ta Wu Realty Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri & Anor [2009] 1 MLJ 555; [2008] 6 CLJ 235, MR (dirujuk)
Tuan Hj Sarip Hamid & Anor v Patco Malaysia Bhd [1995] 2 MLJ 442; [1995] 3 CLJ 627, MA (dirujuk)
Tune Insurance Malaysia Berhad v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri [2019] 7 AMR 71 (dirujuk)
Union Insurance (M) Sdn Bhd v Chan You Young [1999] 1 MLJ 593, MR (dirujuk)
WRP Asia Pacific Sdn Bhd v Tenaga Nasional Bhd [2012] 4 MLJ 296; [2012] 4 CLJ 478, MP (dirujuk)

Undang-undang yang dirujuk

Akta Cukai Pendapatan 1967 ss 33(1), 39(1)(b), 44A(1), (9), (9)(a), (9)(b), 91(1), 96(1), (4)(c)(iii), 99, 99(1), 109H, Jadual 5, perenggan 34, 41
Kaedah-Kaedah Mahkamah 2012 A 53, A 53 k 3
Peraturan-Peraturan Cukai Pendapatan (Kontrak Pembinaan) 2007 peraturan 8(1)

S Saravana Kumar (Chiew Ying bersamanya) (Rosli Dahlan Saravana Partnership) bagi pihak pemohon.

Rosli bin Ahmad (Peguam Kanan Persekutuan, Jabatan Peguam Negara) bagi pihak Jabatan Peguam Negara.
Hazlina bt Hussain (Marvianna bt Zainol bersamanya) (Peguam Hasil, Lembaga Hasil Dalam Negeri) bagi pihak responden.

Mariana Yahya H:

PENGENALAN

[1] Ini merupakan permohonan pemohon untuk perintah kebenaran bagi semakan kehakiman bagi relif-relif berikut:

(a) bahawa pemohon diberikan kebenaran oleh mahkamah untuk memfailkan suatu permohonan untuk:

(i) suatu perintah certiorari untuk membatalkan keputusan responden dalam bentuk notis-notis taksiran bagi tahun-tahun taksiran ('TT') 2015 dan 2016 kesemuanya bertarikh 17 Januari 2020 dan pemberitahuan tidak kena cukai bagi TT 2017 bertarikh 20 Januari 2020 ('keputusan tersebut') atas alasan-alasan bahawa keputusan tersebut adalah ultra vires, menyalahi undang-undang, tidak sah, bercangggah dengan undang-undang, dan/atau melebihi kuasa, adalah tidak rasional dan/atau tidak munasabah, serta dibuat tanpa mengambil kira jangkaan sah pemohon;

(ii) suatu deklarasi bahawa responden terikat oleh serta perlu memberi kesan kepada s 33(1) Akta Cukai Pendapatan 1967 ('ACP 1967') yang dengan jelasnya memperuntukkan bahawa perbelanjaan terakru projek yang ditanggung oleh pemohon adalah boleh dipotong; dan

(iii) suatu deklarasi bahawa sub-s (a) dan (b) s 44A(9) ACP 1967 patut ditaksirkan secara berasingan.

(b) bahawa semua prosiding-prosiding selanjutnya termasuk penguatkuasaan dan kesan keputusan tersebut digantung sehingga penentuan muktamad dan penuh permohonan ini;

(c) bahawa semua arahan perlu dan berbangkit dan perintah-perintah diberikan;

(d) bahawa kos permohonan ini mengikut kausa; dan

(e) semua relif lain dan selanjutnya yang mahkamah anggap sesuai dan berpatutan.

Pihak responden putatif dibenarkan hadir di peringkat pendengaran kebenaran semakan kehakiman dan kedua-dua pihak Jabatan Peguam Negara dan responden putatif membantah terhadap permohonan pemohon untuk kebenaran semakan kehakiman ini.

FAKTA KES

[2] Pemohon merupakan sebuah syarikat tersenarai awam yang terlibat terutamanya dalam perniagaan menyediakan minyak dan gas, marin, infrastruktur, kerja kontrak kejuruteraan struktur dan awam.

[3] Pemohon menegaskan bahawa pada atau sekitar 29 November 2018 hingga 18 Jun 2019, responden telah meminta dokumen sokongan bagi TT 2015 hingga 2017. Pemohon kemudiannya telah memberikan dokumen-dokumen yang sewajarnya melalui surat dan emel.

[4] Seterusnya, pada 3 Julai 2019, responden telah menyelesaikan audit cukai ke atas pemohon dan mengemukakan penemuan awal audit kepada pemohon di mana responden tidak membenarkan potongan perbelanjaan terakru projek di bawah s 39(1)(b) ACP 1967 dan memaklumkan pemohon bahawa kekurangan yang diserah di bawah relif kumpulan dalam TT 2015 dan 2016 juga dilaraskan.

[5] Pada 1 Ogos 2019, pemohon telah menulis kepada responden dan mengemukakan dokumen sokongan serta penjelasan terperinci kepada responden. Antara lain, pemohon memaklumkan bahawa perbelanjaan terakru projek ditanggung berkenaan kerja-kerja yang dilakukan oleh sub-kontraktor dalam TT 2015 dan 2016. Pemohon juga telah mengemukakan dokumen lanjut kepada responden.

[6] Walau bagaimanapun, melalui surat bertarikh 27 November 2019, responden telah mengekalkan kedudukannya dan mengemukakan kepada pemohon pengiraan cukai yang disemak semula bagi TT 2015 hingga 2017.

[7] Melalui surat bertarikh 13 Disember 2019, pemohon mengulangi bahawa perbelanjaan terakru projek adalah perbelanjaan yang sememangnya ditanggung oleh pemohon dan bukan merupakan anggaran semata-mata. Namun, melalui surat bertarikh 7 Januari 2020, responden memaklumkan kepada pemohon bahawa penemuan audit dan pengiraan cukainya yang telah disemak adalah dikekalkan dan muktamad.

[8] Pemohon melalui suratnya bertarikh 14 Januari 2020 masih mengekalkan kedudukannya dan menegaskan bahawa:

(a) perbelanjaan terakru projek boleh dipotong di bawah s 33(1) ACP; dan

(b) responden tidak mempunyai asas untuk menggunakan subseksyen kepada s 44A(9) ACP.

[9] Walaupun telah beberapa kali memberikan penjelasan kepada responden, namun responden telah pada 20 Januari 2020 membangkitkan notis-notis taksiran yang dipertikaikan bagi TT 2015 dan 2016 dan notis tidak kena cukai bagi TT 2017.

[10] Tidak berpuas hati dengan keputusan responden tersebut, maka pemohon telah memfailkan permohonan semakan kehakiman ini antara lainnya atas alasan-alasan berikut:

(a) responden tidak membenarkan pemotongan bagi perbelanjaan yang ditanggung oleh pemohon bagi perlaksanaan projek-projeknya (perbelanjaan terakru projek) di bawah s 33(1) ACP. Responden mengambil kedudukan bahawa perbelanjaan terakru projek adalah bersifat peruntukan, maka tidak boleh dipotong;

(b) akibat tidak membenarkan potongan perbelanjaan terakru projek, responden melaraskan jumlah kerugian yang berhak diserahkan oleh pemohon di bawah s 44A(1) ACP dan mengenakan cukai bersamaan dengan jumlah cukai yang didakwa kurang dituntut oleh pemohon dan syarikat berkaitan, Muhibbah Marine Engineering Sdn Bhd ('MME') di bawah s 44A(9)(b) ACP. Pada waktu yang sama, responden juga telah membangkitkan notis taksiran ke atas syarikat menuntut MME di bawah s 44A(9)(a) ACP bagi TT 2015 dan 2016 bersamaan cukai yang dikenakan ke atas pemohon;

(c) keputusan responden tersebut telah menambah keuntungan pemohon dan mengakibatkan penambahan liabiliti cukai berjumlah RM11,993,408.46 kepada pemohon bagi TT 2015 dan 2016 dan mengurangkan jumlah kerugian dan elaun modal ('EM') yang boleh di bawa ke hadapan oleh pemohon bagi TT 2017 dengan RM32,948,424 dan RM32,408,759 masing-masing;

(d) oleh itu, keputusan responden adalah ultra vires, haram (*illegal*), tidak sah (*void*), menyalahi undang-undang (*unlawful*) dan/atau melebihi kuasa (*in excess of authority*);

(e) responden telah gagal mengambil kira perkara-perkara berikut di dalam keputusannya:

(i) responden gagal menghargai bahawa perbelanjaan terakru projek telah ditanggung sepenuhnya dan secara eksklusif dalam menjana pendapatan dan sepatutnya dibenarkan sebagai potongan di bawah s 33(1) ACP;

(ii) responden telah mengabaikan keputusan mahkamah dalam kes *Exxon Chemical (M) Sdn Bhd v Ketua Pengarah Dalam Negeri* [2006] 1 MLJ 428; [2005] 4 CLJ 810 dan *Mercedes-Benz Malaysia Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* (2012) MSTC 30–052 dan *Tune Insurance Malaysia Berhad v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2019] 7 AMR 71 bahawa sesuatu perbelanjaan yang ditanggung termasuk jumlah yang wajib dibayar oleh pembayar cukai dan tidak hanya terhad kepada pembayaran sebenar; dan

(iii) responden gagal mengambil kira kata-kata jelas peraturan 8(1) Peraturan-Peraturan Cukai Pendapatan (Kontrak Pembinaan) 2007 ('Peraturan-Peraturan tersebut') yang membenarkan kontraktor untuk membuat potongan perbelanjaan yang dibenarkan di bawah ACP dalam menentukan pendapatan yang dilaraskan.

(f) s 44A(9) dengan jelas menyatakan bahawa responden boleh membangkitkan taksiran terhadap syarikat menuntut di bawah s 44A(9)(a) atau mengenakan penalti ke atas syarikat menyerah di bawah s 44(9)(b);

(g) Mahkamah Rayuan dalam *Union Insurance (M) Sdn Bhd v Chan You Young* [1999] 1 MLJ 593 dan Mahkamah Tinggi dalam *Megarina Sdn Bhd v Enersafe Sdn Bhd* [2002] 2 MLJ 180 memutuskan bahawa subsekyen yang berkaitan dengan perkataan 'atau' perlu ditaksirkan secara berasingan;

(h) Mahkamah Agung dalam *Palm Oil Research and Development Board Malaysia & Anor v Premium Vegetable Oils Sdn Bhd & another appeal* [2005] 3 MLJ 97; [2004] 2 CLJ 265 dan Mahkamah Tinggi dalam *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Success Electronics & Transformer Manufacturer Sdn Bhd* (2012) MSTC 30–039 memutuskan bahawa sesuatu perkataan harus diberikan makna biasa di dalam kamus sekiranya tidak didefinisikan di dalam Akta;

(i) terdapat persoalan undang-undang di dalam perkara ini iaitu:

(i) sama ada responden mempunyai hak undang-undang untuk mengabaikan kata-kata jelas s 33(1) ACP, peraturan 8(1) Peraturan-Peraturan tersebut dan keputusan-keputusan mahkamah dalam kes *Mercedes-Benz*, *Exxon Chemical* dan *Tune Insurance* dengan tidak membenarkan potongan perbelanjaan terakru projek yang ditanggung oleh pemohon; dan

(ii) sama ada responden mempunyai hak untuk mengabaikan kata-kata jelas s 44A(9) dan membangkitkan kedua-dua s 44A(9)(a) dan s 44A(9)(b) terhadap pemohon (iaitu syarikat menyerah) dan MME (iaitu syarikat menuntut).

(j) responden gagal mengambil kira prinsip-prinsip mantap berikut:

(i) dalam sesuatu akta percukaian, seseorang itu hanya boleh melihat dengan adil bahasa yang digunakan dan apa yang jelas dikatakan dan tiada apa yang boleh dibaca secara dalam atau secara tersirat seperti yang diputuskan dalam *National Land Finance Co-operative Society Ltd v Director General of Inland Revenue* [1994] 1 MLJ 99; [1993] 4 CLJ 339;

(ii) sesuatu peruntukan di dalam statut percukaian mesti dibaca dengan tegas adalah sesuatu yang harus digunakan terhadap Lembaga Hasil dan bukannya memihak kepadanya. Sekiranya terdapat sebarang pertikaian, ia seharusnya diselesaikan dengan memihak kepada pembayar cukai; dan

(iii) parlimen tidak bertindak dengan sia-sia dan sekiranya sesuatu perkataan atau frasa muncul dalam statut, ia diletakkan di situ atas tujuan tertentu dan tidak sepatutnya diabaikan.

(k) responden gagal bertanya soalan yang sepatutnya ditanya iaitu sama ada keputusan tersebut mempunyai apa-apa kuasa undang-undang dan berpelembagaan dan secara alternatif atau tambahan, sama ada responden boleh mengabaikan keputusan-keputusan mahkamah atasan dan Mahkamah Tinggi;

(l) terdapat asas yang baik bagi pemohon untuk mempercayai bahawa responden telah melaksanakan kuasanya secara arbitrari dan/atau secara mekanikal tanpa mengaplikasikan mindanya kepada fakta-fakta dan hal-hal keadaan pemohon;

(m) responden juga telah mengabaikan fakta bahawa pemohon adalah pembayar cukai yang mematuhi undang-undang. Pada setiap masa yang material, pemohon telah bertindak dengan suci hati, telah memberikan kerjasama penuh, membuat pendedahan penuh dan terang, dan memperolehi nasihat profesional dalam pengurusan kewangan dan hal ehwal cukai;

(n) keputusan-keputusan mahkamah atasan dan Mahkamah Tinggi berkenaan dengan tafsiran dan penggubalan undang-undang dan kes undang-undang adalah sebahagian daripada undang-undang Malaysia dan mengikat responden. Responden dengan jelasnya gagal untuk mengambil kira keputusan-keputusan tersebut;

(o) keputusan responden yang dibuat tanpa mengambil kira keputusan-keputusan mahkamah atasan berkenaan dengan tafsiran dan penggubalan perundangan merupakan suatu penafian jangkaan yang sah pemohon bahawa responden akan mengambil maklum terhadapnya; dan

(p) pemohon telah menunjukkan bahawa pemohon mempunyai kes prima facie yang dapat dipertikaikan untuk semakan kehakiman dan permohonan ini adalah tidak remeh.

BANTAHAN JABATAN PEGUAM NEGARA

[11] Pihak Jabatan Peguam Negara membantah terhadap permohonan kebenaran semakan kehakiman oleh pemohon ini atas alasan-alasan berikut:

(a) permohonan pemohon ini wajar ditolak kerana ianya adalah remeh dan menyusahkan. Pemohon gagal mengikuti prinsip-prinsip undang-undang asas dalam permohonan ini dan tidak menepati;

(b) terdapatnya remedi domestik di bawah s 99 ACP 1967 yang wajib diambil oleh pemohon yang mana pemohon gagal untuk terlebih dahulu membuat rayuan kepada Pesuruhjaya Khas Cukai Pendapatan ('PKCP');

(c) remedi certiorari adalah tertakluk kepada budi bicara mahkamah dan permohonan untuk certiorari akan gagal jika terdapat remedi alternatif;

(d) telah menjadi undang-undang mantap bahawa apabila terdapat remedi domestik, pemohon perlulah menggunakan remedi domestik ini terlebih dahulu dan sebarang permohonan kebenaran semakan kehakiman tidak boleh dibenarkan sebelum tindakan remedi domestik diambil (rujukan kepada kes-kes *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Alcatel-Lucent Malaysia Sdn Bhd & Anor* [2017] 1 MLJ 563 (MP) kes *Robin Tan Pang Heng @ Muhammad Rizal bin Abdullah (suing as public officer at Penang Turf Club) v Ketua Pengarah Kesatuan Sekerja Malaysia & Anor* [2011] 2 MLJ 457 (MP) dan *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Mudah.my Sdn Bhd* [2017] 2 MLJ 197; [2017] 5 CLJ 283 (MR) dan *Iskandar Coast Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2019] MLJU 429; [2019] 7 CLJ 143 (MR)); dan

(e) permohonan pemohon di sini adalah pramatang dan wajar ditolak.

BANTAHAN RESPONDEN PUTATIF

[12] Bantahan awal yang dibangkitkan oleh responden putatif di sini adalah kerana terdapat remedi alternatif yang membenarkan pemohon untuk merayu ke PKCP di bawah s 99 ACP 1967 sekiranya tidak berpuas hati terhadap taksiran yang dibangkitkan oleh responden putatif dan tidak wujudnya keadaan khas yang mewajarkan permohonan ini.

[13] Adalah hujahan responden putatif bahawa terdapatnya keputusan terkini oleh Mahkamah Persekutuan berhubung permohonan untuk semakan kehakiman bagi kes percukaian. Kes *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v*

Alcatel-Lucent Malaysia Sdn Bhd & Anor [2017] 1 MLJ 563 dalam keputusannya menolak permohonan semakan kehakiman yang difailkan oleh pembayar cukai menyatakan seseorang pembayar cukai itu sepatutnya merayu di hadapan PKCP di bawah s 99 Akta sekiranya pembayar cukai tersebut tidak berpuas hati dengan taksiran yang dibangkitkan oleh responden. Penghakiman Yang Arif Zainun Ali HMP di ms 594 penghakimannya menyatakan:

> [127] A party who is dissatisfied with an assessment or administration decision issued by the Revenue under ss 109 or 109B is not left without remedy. *In the circumstances of this case, if it dissatisfied with the assessment issued by the appellant, the first respondent ought to have exercised its right to appeal under s 99 of the Act*. Before the Special Commissioners, the first respondent would have an opportunity to make known its dissatisfaction. It will have the opportunity to tender exhibits, give evidence if necessary.

[14] Responden putatif selanjutnya menyatakan bahawa terdapat keputusan Mahkamah Agung dalam kes *Government of Malaysia & Anor v Jagdis Singh* [1987] 2 MLJ 185 di mana Yang Arif Hashim Yeop A Sani HMA di ms 189 mengguna pakai tiga prinsip keadaan luar biasa dalam keadaan terdapat undang-undang yang memperuntukkan remedi alternatif untuk merayu:

> A clear principle is reiterated here ie it is not a rigid rule that whenever there is an appeal procedure available to the applicant he should be denied judicial review. *Judicial review is always at the discretion of the court but where there is another avenue or remedy open to the applicant it will only be exercised in very exceptional circumstances.*
>
> In *Re Preston* was a tax case. It was quite clear from the speeches of their Lordships in the House of Lords that the Inland *Revenue Commissioners were not immune from the process of judicial review. But what was also made clear is that remedy by way of judicial review is not to be available where an alternative remedy exists* except in very exceptional cases.
>
> In answer to the first question we would therefore hold that the discretion is still with the courts *but where there is an appeal provision available to the applicant certiorari should not normally issue unless there is shown a clear lack of jurisdiction or a blatant failure to perform some statutory duty or in appropriate cases a serious breach of the principles of natural justice*.

[15] Responden putatif juga merujuk kepada keputusan Mahkamah Rayuan di dalam kes *Ta Wu Realty Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri & Anor* [2009] 1 MLJ 555; [2008] 6 CLJ 235 yang menyatakan isu berkaitan dengan merit taksiran perlulah dirujuk kepada PKCP. Oleh itu responden putatif menyatakan, oleh kerana terdapat prosedur rayuan khusus berdasarkan s 99 ACP 1967, pemohon sepatutnya menggunakan ruang untuk merayu di bawah ACP 1967 tersebut untuk membantah terhadap taksiran cukai yang dibangkitkan terhadapnya. Bagi menyokong pengataan tersebut, responden putatif merujuk kepada keputusan kes *Mudah.my Sdn Bhd* yang memutuskan:

[24] It is indeed an irrefragable fact that the respondent had failed or refused to avail themselves of the remedy of appeal process. The court should not be influenced by the fact that the process by way of judicial review could be resorted to when Act 53 had provided for a specific remedy in the form of an appeal process under s 109H, Chapter 2 of Part VI and Schedule 5 thereof. The Act has specifically provided comprehensive provisions on the right and procedure of appeal for the taxpayers to avail themselves to in the event they were aggrieved by the act of the appellant. *Parliament would not have enacted in vain without any real significance such comprehensive provisions on appeal.* It is indeed an alternative remedy within the legislative scheme of income tax legislation that allows any person aggrieved by an assessment to appeal before a body which is dedicated specifically to hear such appeal. *It would indeed be an exercise in futility to create such mechanism of appeal if it is not to be complied with* .

Oleh itu permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman ini tidak boleh dibenarkan melainkan terdapatnya keadaan khas yang sangat luar biasa (*very exceptional circumstances*) dan dalam permohonan ini pemohon gagal menunjukkan wujudnya keadaan khas yang sangat luar biasa tersebut.

KEPUTUSAN MAHKAMAH INI

Undang-undang berkaitan permohonan untuk kebenaran dalam semakan kehakiman

[16] Ujian yang terpakai bagi permohonan suatu kebenaran dalam semakan kehakiman menurut A 53 k 3 Kaedah-Kaedah Mahkamah 2012 diputuskan dalam kes *WRP Asia Pacific Sdn Bhd v Tenaga Nasional Bhd* [2012] 4 MLJ 296 di ms 302; [2012] 4 CLJ 478 (MP) di ms 488 perenggan 12 menyatakan seperti berikut:

[12] For purposes of its application, the appellant had alluded to the statutory route of O 53 of the Rules. Under this order two stages are anticipated, with the leave stage being the first, to be followed closely by the substantive hearing after successfully obtaining leave at the High Court. At the leave stage, on a quick perusal of the material available, if the court thinks that subsequently at the substantive hearing stage an arguable case may be disclosed, and the relief sought may be granted, leave should be granted (*IRC v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd* [1982] AC 617). In Malaysia, the Federal Court in *Mohamed Nordin bin Johan v Attorney-General, Malaysia* [1983] 1 MLJ 68; [1983] 1 CLJ 130; [1983] CLJ Rep 271 when allowing the appeal, opined that 'the point taken was not frivolous to merit refusal of leave in limine and justified argument on a substantive motion for certiorari'. Without the need to go into depth of the abundant authorities, suffice if we state that *leave may be granted if the leave application is not thought of as frivolous, and if leave is granted, an arguable case in favour of granting the relief sought at the substantive hearing may be the resultant outcome. A rider must be attached to the application though ie, unless the matter for judicial review is amenable to judicial review absolutely no success may be envisaged*.

[17] Kes *Tuan Hj Sarip Hamid & Anor v Patco Malaysia Bhd* [1995] 2 MLJ 442 di ms 449; [1995] 3 CLJ 627 (MA) di ms 633, Mahkamah Agung dalam penghakimannya telah merujuk kepada keputusan Mahkamah Rayuan di England dalam kes *R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Rukshanda Begum* [1990] Crown Office Digest 109, mengenai ketetapan suatu garis panduan kepada mahkamah dalam mempertimbangkan suatu permohonan untuk kebenaran dalam suatu semakan kehakiman.

> ... the Court of Appeal in England correctly laid down guidelines to be followed by the court when considering an application for leave, in the following terms:
>
> (i) The judge should grant leave if it is clear that there is a point for further investigation on a full inter partes basis with all such evidence as is necessary on the facts and all such argument as is necessary on the law;
>
> (ii) if the judge is satisfied that there is no arguable case he should dismiss the application for leave to move for judicial review;
>
> (iii) if on considering the papers, the judge comes to the conclusion that he really does not know whether there is or is not an arguable case, the right course is for the judge to invite the putative respondent to attend and make representations as to whether or not leave should be granted. That inter partes leave hearing should not be anywhere near so extensive as a full substantive judicial review hearing. The test to be applied by the judge at that inter partes leave hearing should be analogous to the approach adopted in deciding whether to grant leave to appeal against an arbitrator's award ... namely: if, taking account of a brief argument on either side, the judge is satisfied that there is a case fit for further consideration, then he should grant leave.

[18] Mahkamah Rayuan di dalam kes *Dato' Sri Mohd Najib bin Tun Hj Abdul Razak v Attorney General & Ors* [2020] 3 MLJ 114 (MR) juga telah merujuk kes *R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Rukshanda Begum* [1990] Crown Office Digest 109 mengenai panduan dalam suatu permohonan kebenaran dalam semakan kehakiman. YA Hasnah Hashim HMR (pada ketika itu) di dalam penghakimannya menyatakan seperti berikut:

> [32] The Court of Appeal in *R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Rukshanda Begum* [1990] Crown Office Digest 109 laid down the guidelines which we find to be useful when considering an application for leave to commence judicial review:
>
> (i) The judge should grant leave if it is clear that there is a point for further investigation on a full inter partes basis with all such evidence as is necessary on the facts and all such argument as is necessary on the law;
>
> (ii) if the judge is satisfied that there is no arguable case he should dismiss the application for leave to commence judicial review;
>
> (iii) if on considering the application, the judge comes to the conclusion that she really does not know whether there is or is not an arguable case, the

judge can invite the putative respondent to attend and make representations as to whether or not leave should be granted. The test to be applied by the judge at that inter partes leave hearing should be analogous to the approach adopted in deciding whether to grant leave to appeal against an arbitrator's award, namely: if, taking account of a brief argument on either side, the Judge is satisfied that there is a case fit for further consideration, then he should grant leave.

[33] A court hearing a judicial review application must determine whether 'prima facie there is a genuine case for review'. *It is accepted that the threshold requirement is low*, *for leave will only be refused where an application is*:

(i) frivolous and vexatious or hopeless;

(ii) made by busybodies with misguided or trivial complaints of administrative errors;

(iii) misconceived;

(iv) unarguable or groundless;

(v) where there is a more appropriate alternative procedure; or

(vi) where an application for judicial review is an inappropriate procedure.

ISU

[19] Isu yang perlu diputuskan oleh mahkamah ini iaitu sama ada permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman boleh diberikan kepada pemohon sekiranya terdapat remedi alternatif untuk merayu seperti yang diperuntukkan di bawah Akta Cukai Pendapatan 1967.

[20] Adalah hujahan pemohon bahawa permohonan semakan kehakiman masih boleh dibuat di bawah A 53 Kaedah-Kaedah Mahkamah 2012 meskipun terdapat peruntukan remedi domestik di bawah s 99 ACP 1967 dan ianya boleh dibuat sekiranya pemohon berjaya membuktikan terdapatnya keadaan-keadaan luar biasa wujud seperti:

(a) bertindak diluar bidang kuasa; atau

(b) gagal melaksanakan tugas statutori; atau

(c) pelanggaran serius prinsip keadilan asasi.

[21] Bagi menyokong hujahan pemohon ini, kes-kes seperti *Metacorp Development v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2011] 5 MLJ 447, *Society of La Salle Brothers v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2018] 1 MLJ 376; [2017] 8 CLJ 298 dan *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Mudah.my Sdn Bhd* [2017] 2 MLJ 197; [2017] 5 CLJ 283 telah dirujuk yang memutuskan bahawa semakan kehakiman masih boleh dibenarkan meskipun terdapatnya peruntukan remedi rayuan di bawah s 99 ACP 1967. Mahkamah

boleh membenarkan dengan syarat pihak yang terkilan berjaya membuktikan bahawa wujudnya tindakan di luar bidang kuasa atau gagal melaksanakan tugas statutori dan/atau berlakunya pelanggaran serius prinsip keadilan asasi dilakukan oleh responden.

[22] Mahkamah bersetuju dengan hujahan responden putatif bahawa ujian yang terpakai bagi permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman adalah bukan hanya setakat menentukan sama ada atau tidak kes yang boleh diperhujahkan tetapi perlu juga diambil kira sekiranya terdapat remedi alternatif untuk merayu seperti yang diperuntukkan di bawah s 99 dan atau s 109H ACP 1967.

[23] Berdasarkan keputusan Mahkamah Agung di dalam kes *Government of Malaysia & Anor v Jagdis Singh* dan diikuti oleh Mahkamah Rayuan dalam kes-kes *Ta Wu Realty Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri & Anor* dan *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Mudah.my Sdn Bhd*, dalam keadaan terdapat remedi alternatif melalui peruntukan undang-undang, mahkamah ini adalah terikat dengan keputusan mahkamah atasan yang menetapkan permohonan kebenaran untuk semakan kehakiman hanya boleh dibenarkan sekiranya pemohon dapat membuktikan wujud keadaan khas iaitu jika terdapat kekurangan bidang kuasa yang jelas atau kegagalan untuk melaksanakan tugas statutori atau pelanggaran prinsip keadilan asasi yang serius.

[24] Pemohon mempertikaikan notis-notis taksiran tahun 2015, 2016 dan pemberitahuan tidak kena cukai untuk tahun taksiran 2017 yang dikeluarkan oleh responden berdasarkan kepada ACP 1967 (eksh OSE1 ms 1–8, afidavit sokongan pemohon) yang menyatakan seperti berikut:

TAHUN TAKSIRAN	CUKAI/PENALTI YANG KENA DIBAYAR (RM)
2015 (Borang J)	650,815.83
2015 (Borang G) s 44A ACP	3,127,435.75
2016 (Borang J)	370,481.84
2016 (Borang G) s 44A ACP	7,844,675.04
JUMLAH	11,844,675.04

Notis-notis taksiran tersebut yang dibangkitkan oleh pemohon adalah dalam bidang kuasa responden dan responden diberi kuasa untuk mengambil apa-apa tindakan sebagaimana diperuntukkan di bawah ACP 1967.

[25] Mahkamah ini berpendapat tidak berlakunya kekurangan bidang kuasa untuk melaksanakan tugas statutori atau melanggar sebarang prinsip keadilan dilakukan oleh responden. Responden diberi kuasa di bawah s 91(1) ACP

1967 untuk membangkitkan sebarang cukai taksiran dan cukai taksiran tambahan. Responden juga berkuasa untuk mengeluarkan apa-apa notis taksiran sepertimana yang diperuntukkan di bawah s 96(1) ACP 1967. Tindakan responden mengeluarkan notis-notis taksiran tersebut adalah selaras dengan s 96(1) ACP 1967. Bagi mematuhi peruntukan s 96(4)(c)(iii) ACP 1967, responden juga telah mematuhi keperluan yang dinyatakan dengan memaklumkan hak rayuan kepada pemohon. Seksyen 91(1), 96(1) dan 96(4)(c)(iii) Akta yang sama memperuntukkan seperti berikut:

91 Assessments and additional assessments in certain cases

(1) The Director General, where for any year of assessment it appears to him that no or no sufficient assessment has been made on a person chargeable to tax, may in that year or within five years after its expiration make an assessment or additional assessment, as the case may be, in respect of that person in the amount or additional amount of chargeable income and tax or in the additional amount of tax in which, according to the best of the Director General's judgment, the assessment with respect to that person ought to have been made for that year.

96 Notice of assessment

(1) As soon as may be after an assessment, other than an assessment under subsections 90(1) and 91A(1), has been made, the Director General shall cause a notice of assessment to be served on the person in respect of whom the assessment was made.

(4) A notice served under subsection (1) or (2) shall be in the prescribed form and shall indicate, in addition to any other material included therein:

(a) in the case of a notice served under subsection (1), the year of assessment, the amount or additional amount of chargeable income and the tax charged thereon or the amount of the tax or additional tax, as the case may be;

(b) in the case of a notice served under subsection (2), the year of assessment and the amount of the increase in the tax charged; and Income Tax 277;

(c) in either case:

(i) he place at which payment is to be made;

(ii) the increase for late payment imposed by subsection 103(5), (6), (7) or (8); and

(iii) *any right of appeal which may exist under this Act*.

[26] Notis-notis taksiran tersebut yang dikeluarkan kepada pemohon telah dengan jelas menyatakan dan memaklumkan pemohon bahawa sekiranya pemohon tidak berpuashati dengan taksiran yang dikenakan, pemohon dalam tempoh 30 hari selepas notis-notis taksiran diserahkan, boleh merayu terhadap taksiran tersebut melalui Borang Q yang ditetapkan. Makluman juga dinyatakan bahawa cukai yang kena dibayar itu mestilah juga dibayar.

[27] Seksyen 99 ACP 1967 memperuntukkan bahawa pemohon sebagai pihak yang tidak berpuas hati dengan keputusan responden berhak membuat rayuan kepada PKCP. Isu-isu yang ditimbulkan oleh pemohon bukan sahaja mengenai perihal fakta tetapi juga pemakaian undang-undang. Seksyen 99 ACP 1967 dengan jelas memberi kuasa kepada PKCP untuk menentukan isu-isu yang diketengahkan oleh pemohon dalam bentuk rayuan. Mahkamah sepatutnya perlahan dalam mengambil alih tugas suatu badan pentadbiran atau tribunal khususnya yang telah diperuntukkan oleh undang-undang untuk penentuan.

Mahkamah merujuk kepada s 99(1) ACP 1967 yang menyatakan seperti berikut:

> A person aggrieved by an assessment made in respect of him may appeal to the Special Commissioner against the assessment by giving to the Director General within 30 days after the service of the notice of assessment or ... a written notice of appeal in the prescribed form (ie form Q) stating the ground of appeal and containing such other particulars as may be required by that form.

[28] Seksyen 109H ACP 1967 juga memperuntukkan rayuan yang sama kepada pembayar cukai sekiranya tidak berpuas hati dengan taksiran atau pemberitahuan yang dibuat oleh responden.

> 109H Appeal by the Tax Payer
>
> (1) A payer referred to section 109, 109B or 109F may, within thirty days (or any period extended by the Director General) from the date an amount is due to be made to the Director General under that section, appeal to the Special Commissioners by reason that such amount is not liable to be paid under this Act and the provisions under this Act telating to appeal shall apply accordingly with any necessary modification.

[29] Terdapat banyak kes-kes berhubung dengan remedi alternatif dalam kes percukaian telahpun diputuskan oleh Mahkamah-mahkamah atasan dan Mahkamah Persekutuan di dalam kes *Alcatel-Lucent Malaysia Sdn Bhd & Anor* telahpun memutuskan isu mengenai remedi domestik hendaklah digunakan terlebih dahulu bagi memutuskan semua isu yang menjadi pertikaian oleh pihak yang tidak berpuas hati. Penghakiman Mahkamah Persekutuan yang dirujuk di dalam kes *Alcatel* iaitu:

> Held:
>
> (1) *In the circumstances of this case, if the first respondent was dissatisfied with the assessment or notice of assessment issued by the appellant, it ought to have exercised its right to appeal under s 99 of the Act to the Special Commissioners. By filing an appeal before the Special Commissioners, the respondents would have had that opportunity to challenge the decision of the appellant as to whether the payments were indeed royalty*. In addition, the respondents would have had the chance to rebut s 15A of the Act, which provides that certain income, including the likes of services rendered by the second respondent to the first respondent, should be deemed to be derived from

Malaysia. *Instead the respondents filed a judicial review under O 53 of the RHC. By circumventing the Special Commissioners from resolving these issues, and unwittingly leaving the deeming provision unrebutted, the first respondent's payments to the second respondent were thus income derived from Malaysia*. That being so, the requirements of s 4(d) read together with s 109, and s 4A read together with s 109B of the Act had been satisfied. In short, as the first respondent was liable to pay (and did pay), and the second respondent was taxable even though a non-resident, ss 109 and 109B respectively of the Act would be triggered and the first respondent would be statutorily bound to withhold a portion of the payments as tax. *Thus, the fact that there was no appeal to the Special Commissioners meant that certain facts and conclusions were not reversible and this court could not delve into the merits of the matter which should have been resolved by the Special Commissioners* (see paras 62–64 & 84).

[30] Keputusan dalam kes *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Bandar Nusajaya Development Sdn Bhd* (2016) MSTC 30–117, kes *Iskandar Coast Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2019] MLJU 429; [2019] 7 CLJ 143 (MR), kes *Ta Wu Realty Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri & Anor* [2009] 1 MLJ 555; [2008] 6 CLJ 235 dan kes *Cheah Foong Chiew v Lembaga Jurutera Malaysia* [1999] 3 MLJ 110 memberi keputusan yang sama bahawa pihak-pihak hendaklah mengguna pakai remedi domestik yang diperuntukkan undang-undang dan semakan kehakiman sepatutnya tidak boleh dibenarkan.

[31] Akta Cukai Pendapatan 1967 juga memperuntukkan dengan terperinci proses rayuan kepada PKCP yang melibatkan penemuan fakta dan keterangan saksi-saksi. Melalui keputusan PKCP yang berdasarkan penemuan fakta, pihak yang tidak berpuas hati dengan taksiran yang dibangkitkan boleh merayu ke Mahkamah Tinggi melalui kes dinyatakan (*case stated*) yang di dalamnya ada menyatakan fakta yang dibuktikan dan penemuan PKCP. Seterusnya, rayuan boleh dibuat dari Mahkamah Tinggi ke Mahkamah Rayuan. Ini diperuntukkan di bawah perenggan 34 dan 41 Jadual 5 ACP 1967 iaitu:

34 *Either party to proceedings before the Special Commissioners may appeal on a question of law against a deciding order made in those proceedings (including a deciding order made pursuant to subparagraph 26(b) or (c)) by requiring the Special Commissioners to state a case for the opinion of the High Court* and by paying to the Clerk at the time of making the requisition such fee as may be prescribed from time to time by the Minister in respect of each deciding order against which he seeks to appeal.

41 There shall be such rights of appeal from decisions of the High Court on cases stated under paragraph 34 as exist in respect of decisions of the High Court on questions of law in its appellate civil jurisdiction.

[32] Di dalam kes pemohon ini, keputusan responden yang tidak membenarkan perbelanjaan yang dituntut oleh pemohon tersebut seterusnya menyebabkan taksiran tambahan wujud adalah di dalam bidang kuasa

responden untuk membuat keputusan sedemikian. Ianya bukan suatu keputusan atau tindakan yang bertentangan dengan undang-undang atau diluar bidang kuasa responden.

[33] Penemuan audit oleh responden mendapati:

(a) perbelanjaan yang dituntut bersifat anggaran semata-mata dan berlaku;

(b) tiada justifikasi untuk menunjukkan kerja-kerja subkontraktor telah dijalankan;

(c) suatu perbelanjaan yang bersifat tidak pasti;

(d) perbelanjaan melibatkan transaksi dengan syarikat berkaitan dan catatan pengakruan kos projek menunjukkan pelarasan semua hanya dibuat secara berperingkat dalam tempoh dua hingga tiga tahun; dan

(e) tiada dokumen-dokumen lengkap bagi menunjukkan perbelanjaan terakru telah benar-benar dibelanjakan.

Asas penemuan audit yang tersebut di atas merupakan persoalan fakta yang perlu dicabar oleh pemohon di hadapan PKCP. Jika sekalipun responden dikatakan tersilap (yang perlu diputuskan oleh PKCP), peluang untuk merayu adalah memihak kepada pemohon di bawah s 99 ACP 1967.

[34] Pemohon di dalam hujahannya juga telah membangkitkan isu penalti di bawah s 44A(9)(b) ACP 1967 yang dikenakan oleh responden. Pemohon menegaskan s 44A(9) dengan jelas menyatakan bahawa responden boleh membangkitkan taksiran terhadap syarikat menuntut di bawah s 44A(9)(a) atau mengenakan penalti ke atas syarikat menyerah di bawah s 44A(9)(b). Ianya perlu ditaksir secara berasingan. Namun responden telah melaraskan jumlah kerugian yang berhak diserahkan oleh pemohon di bawah s 44A(1) ACP dan mengenakan cukai bersamaan dengan jumlah cukai yang didakwa kurang dituntut oleh pemohon dan syarikat berkaitan, Muhibbah Marine Engineering Sdn Bhd ('MME') di bawah s 44A(9)(b) ACP. Pada waktu yang sama, responden juga telah membangkitkan notis taksiran ke atas syarikat menuntut MME di bawah s 44A(9)(a) ACP bagi TT 2015 dan 2016 bersamaan cukai yang dikenakan ke atas pemohon. Keputusan responden tersebut telah menambah keuntungan pemohon dan mengakibatkan penambahan liabiliti cukai berjumlah RM11,993,408.46 kepada pemohon bagi TT 2015 dan 2016. Responden dikatakan gagal memberi kesan kepada perkataan 'atau' yang diperuntukkan di bawah s 44A(9) tersebut.

[35] Dalam kes ini, responden mengenakan penalti atas kesalahan pemohon yang mengemukakan maklumat berkenaan kerugian larasan yang tidak betul melalui borang nyata cukai pendapatan ('BNCP') bagi TT 2015 dan TT 2016. Pengenaan penalti tersebut dibuat di dalam bidang kuasa responden melalui

peruntukan s 44A(9)(b) ACP 1967. Sekiranya pemohon tidak berpuas hati dengan penalti yang dikenakan terhadapnya, pemohon boleh merayu sebagaimana yang diperuntukkan di bawah s 44A(9)(b) tersebut.

Seksyen 44A(9)(b) menyatakan:

> (9) Where:
>
> (b) the surrendering company gives an incorrect information in the return furnished under section 77A in respect of the amount of adjusted loss surrendered, the Director General may, by a notice in writing, require the surrendering company to pay penalty equal to the amount of tax which had or would have been undercharged by the claimant company in consequence of the incorrect information and *where the surrendering company is dissatisfied with the penalty, the surrendering company may within thirty days of being notified appeal to the Special Commisioners as if the notice were a notice of assessment and the provision of this Act relating to appeal shall apply accordingly with any necessary modifications*.

[36] Mahkamah ini berpendapat pemohon sepatutnya menggunakan haknya untuk merayu kepada PKCP di bawah s 99 ACP 1967. PKCP sebagai Mahkamah Khas dalam mengendalikan kes-kes rayuan cukai adalah selayaknya dirujuk untuk memutuskan isu-isu yang dibangkitkan oleh pemohon sebelum rayuan selanjutnya boleh diteruskan ke Mahkamah Tinggi dan Mahkamah Rayuan.

[37] Mahkamah Rayuan di dalam kes *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Mudah.my Sdn Bhd* memutuskan, PKCP sebagai hakim fakta adalah pihak yang terbaik untuk mendengar dan memutuskan semua persoalan percukaian. Perenggan 31 penghakiman kes tersebut adalah seperti berikut:

> [31] It is to be emphasised that the dispute raised by the respondent could be dealt with by the Special Commissioners of Income Tax like any other appeals on assessment. *The merits of this application significantly involve disputes of facts and being as such, it is our opinion that the Special Commissioners of Income Tax being judges of fact are the best for hearing and deciding on tax grievances.* The position of the Special Commissioners of Income Tax as judges of fact has been confirmed by the Federal Court in *Kerajaan Malaysia v Dato' Hj Ghani Gilong* [1995] 2 MLJ 119; [1995] 3 CLJ 161 when it authoritatively said:
>
> > We say so because the Special Commissioners are the judges of fact, and have the jurisdiction to consider not only the plea of limitation based on sub-ss 1 and 3 of s 91 of the Act but also other issues such as whether the amount of tax sought to be recovered is excessive, incorrectly assessed or incorrectly increased, all of which are issues which the court in proceedings for recovery of tax by suit is prohibited by s 106(3) of the Act from entertaining.

A KESIMPULAN

[38] Mahkamah ini berpendapat bahawa Parlimen mempunyai niatnya bagi penyelesaian dalaman bagi kes-kes percukaian Lembaga Hasil Dalam Negeri boleh dibuat dengan memberi kuasa kepada PKCP melalui peruntukan s 99 ACP 1967 tersebut. Melalui kes-kes yang diputuskan, peruntukan s 99 ACP 1967 ini hanya boleh dilangkaui sekiranya berlaku keadaan yang sangat luar biasa.

[39] Pemohon sewajarnya meneruskan dengan rayuannya di hadapan PKCP terlebih dahulu dan bukannya memfailkan permohonan semakan kehakiman di sini. Pemohon gagal menunjukkan bahawa syarat-syarat keadaan luar biasa tersebut telah diingkari oleh responden dalam mengeluarkan notis-notis taksiran dan penalti dan notis pemberitahuan yang dipertikaikan. Menimbang latar belakang kes ini, mahkamah ini tidak akan melaksanakan budi bicaranya untuk mendengar permohonan pemohon tanpa mengambil kira hak rayuan pemohon di bawah s 99 ACP 1967 didengar terlebih dahulu di hadapan PKCP. Berdasarkan alasan-alasan di atas, mahkamah ini menolak permohonan pemohon untuk perintah kebenaran untuk semakan kehakiman dengan kos. Pemohon diperintahkan membayar kos sebanyak RM2,000 kepada Jabatan Peguam Negara dan sebanyak RM2,000 kepada responden putatif tertakluk kepada fi alokatur.

Permohonan ditolak dengan kos.

Reported by Muhamad Azham Marwan